



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **JIVA CZ s.r.o.**, IČ 25918567
sídlem Nám. J. M. Marků 49, 563 01 Lanškroun
zastoupená daňovým poradcem ARIADNA, s.r.o.
sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11.9.2017,
č.j. 39728/17/5200-11434-711322,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 27.10.2016, č.j. 1653330/16/2809-50523-601053 (platební výměr), jímž byla podle zákona č. 586/1992 Sb.,

o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“) a podle ust. § 147 a 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) dodatečně doměřena žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2012 do 31.12.2012, když žalobci správce daně neuznal za výdaje dodatečně deklarované náklady zahrnuté za služby od dodavatele společnosti STAVBY ECH s.r.o. v celkové výši 289 580 Kč. Po úvodním popisu obsahu žalovaného rozhodnutí uvedl žalobce v poněkud nepřehledné formě námitky proti žalovanému rozhodnutí, ve kterých zejména polemizoval s jeho obsahem. Žalobce zejména namítl, že správce daně neuznal jako důkazní prostředek svědeckou výpověď pana P., který zastupoval žalobcova dodavatele, přičemž tento svědek *„faktické provedení prací jednoznačně potvrdil“*. Žalobce dále namítl, že správce daně odmítl provést další důkazy, např. vyjádření společnosti DATOP s.r.o. a dále, že správce daně odmítl provést žalobcem navržené důkazy, a to svědeckými výpověďmi P. Š., J. M. a Z. P., pracovníků dodavatele STAVBY ECH s.r.o. Správce daně měl k dispozici faktury – daňové doklady od dodavatele žalobce STAVBY ECH s.r.o. a mohl si ověřit, že stavební práce byly tímto dodavatelem řádně přiznány v rámci daňových povinností. Správce daně výdaje na předmětné stavební práce, provedené stavbou STAVBY ECH s.r.o. na objektu vrátnice, vyloučil neoprávněně. Žalobce dále polemizoval se závěry žalovaného, které se týkaly fotografie dodávkového automobilu Fiat Ducato, která měla prokázat přítomnost vozidla dodavatele STAVBY ECH s.r.o. Měl být také proveden výslech paní M. ze společnosti M&M Reality, která byla schopna potvrdit, že v roce 2012 nabízela nemovitost včetně vrátnice k pronájmu. Postup žalovaného nemá oporu v daňovém řádu, správce daně měl přihlédnout i ke skutečnostem, které svědčí ve prospěch žalobce, stanovisko žalovaného o neprovedení svědeckých výpovědí *„není v souladu s logikou a je ryze účelové“*. Neodůvodněným odmítnutím provedení navržených důkazů porušil žalovaný svou povinnost stanovenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

2. Žalovaný odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
3. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
4. Předně soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

5. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
6. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho

odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

7. Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

8. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
9. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
10. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č.

19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:

- (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
- (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby. Soud proto musí přezkoumat právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány. Z toho vyplývá, že soud ve správním soudnictví v dané věci nemůže svým rozhodnutím nahradit odborné věcné závěry správních orgánů, k nimž jsou jen tyto povolány z hlediska jejich odborné kompetence.

11. Stěžejní otázkou v projednávané věci je posouzení postupu správce daně, který vyloučil ze základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2012 do 31.12.2012 náklady za služby od dodavatele STAVBY ECH s.r.o. v celkové výši 289 570 Kč, a to za opravu vrátnice (§ 24 odst. 1 ZDP). Tyto náklady uplatňoval žalobce v souvislosti s opravou vrátnice (faktura FP440 ze dne 22.11.2011). Žalobce pak v žalobě polemizuje s jednotlivými dílčími závěry správce daně a žalovaného, vytýká správci daně a žalovanému, že nesplnili povinnost hodnotit všechny důkazní prostředky v jejich vzájemné souvislosti, že nebyly zjištěny všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, že byl porušen § 92 odst. 2 daňového řádu a zejména, že nebyly provedeny žalobcem navržené důkazy.
12. V souvislosti s tvrzením žalobce o porušení § 92 odst. 2 daňového řádu soud považoval nejprve za nutné se zmínit o důkazním břemenu v daňovém řízení.
13. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
14. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84, dostupný na www.nssoud.cz).
15. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě

projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).*“

16. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
17. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011 – 92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).
18. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti,

úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

19. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
20. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
21. Krajský soud již rozhodoval o obdobné věci jednou, když se jednalo o v podstatě stejný případ, který se však týkal jiného zdaňovacího období (od 1.1.2011 do 31.12.2011), a to ve věci vedené zdejší soudem pod sp. zn. 52 Af 66/2017. V tomto předchozím případě rovněž se jednalo o neuznání nákladů za opravu zmíněné vrátnice, kdy závěry správce daně a námitky žalobce v odvolacím řízení a poté v žalobě byly obdobné (že nebyly provedeny svědecké výpovědi zaměstnanců dodavatele STAVBY ECH s.r.o., žalobce poukazoval na výsledky pana P. atd.). V tomto předchozím případě krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 10.4.2018, č.j. 52 Af 66/2017-65, když dospěl k závěru, že závěry správce daně a žalovaného byly správné a byl to žalobce, kdo neunesl své důkazní břemeno. Žalobce proti tomuto rozsudku kasační stížnost nepodal.
22. Rovněž v projednávané věci je situace obdobná. I v dané věci správce daně důkazní břemeno unesl. Jak vyplývá ze správního spisu a z žalovaného rozhodnutí, vznikly správci daně důvodné pochybnosti o nákladech vynaložených žalobcem v souvislosti s údajně poskytnutými pracemi od dodavatele STAVBY ECH s.r.o. Správce daně provedl místní šetření a skutkový stav byl zjišťován i na základě výpovědi svědků, přičemž správci daně vznikly důvodné pochybnosti o provedení těchto prací a o úplnosti, důkaznosti a správnosti účetnictví žalobce ve vztahu k jím uplatňovaným nákladům za zmíněné služby. Žalobce tyto pochybnosti přes výzvu správce daně neodstranil, přičemž na tomto závěru nemohou nic změnit ani námitky žalobce v žalobě, kterými v podstatě polemizuje s obsahem žalovaného rozhodnutí, v němž jsou podrobně popsány zjištěné nedostatky.
23. Žalobci se nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně, které byly uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole (k hodnocení svědecké výpovědi pana P. se vyjádřil správce daně na str. 17 a 18 Zprávy o daňové kontrole) a zejména pak v žalovaném rozhodnutí. V dané věci vycházel správce daně zejména ze skutečností, zjištěných v souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2011, když se jednalo o stejný případ, kdy žalobce uplatňoval náklady v souvislosti s rekonstrukcí vrátnice. Žalobci se nepodařilo vyvrátit (a to ani v žalobě) zásadní rozpory mezi jednotlivými vlastními tvrzeními, když z počátku v souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2011 tvrdil, že rekonstrukce vrátnice byla provedena v roce

2004, což správce daně vyvrátil na základě jím pořízenými snímky objektu vrátnice z internetových stránek <https://maps.google.com> pomocí aplikace street view pořízené v srpnu roku 2011 a následně v březnu roku 2012. Žalobce v žalobě tak ani nevyvrátil závěr žalovaného v žalovaném rozhodnutí (bod 41 a 42), že totiž z těchto snímků je patrné, že tato rekonstrukce nebyla provedena ani v roce 2012 (ze snímků z března roku 2012 je patrné, že ani k tomuto datu nebyly provedeny venkovní omítky, nebyla zapravena okna). Ze snímků jsou viditelné fólie, zakrývající rovnou střechu. Tyto podklady jednoznačně vytvořily důvodnou pochybnost správce daně o provedených zmíněných pracích na objektu vrátnice.

24. Svědek P. ve své svědecké výpovědi ze dne 7. 5. 2015 tvrdil, že v roce 2011 byla zrealizována nová fasáda a byly vyměněny všechny obvodové prvky, naopak z výše uvedených zjištění správce daně (jejich podkladem byly internetové stránky <https://maps.google.com>) vyplynulo, že ještě v březnu 2012 nebyly práce provedeny, což žalobce nevyvrátil ani v žalobě. Správce daně navíc při místním šetření dne 22. 10. 2014 zjistil, že tyto práce nemohly být v uvedeném období provedeny, u některých prací „šlo o proces relativně nedávný, nikoliv tři roky starý, neboť na objektu byly stále ochranné lepící fólie na oknech a dveřích, uvnitř objektu zbytky stavebního materiálu“, dokonce bylo zjištěno a prokázáno, že datum výroby oken byl den 20. 12. 2011, tedy okna nemohla být zabudována v listopadu roku 2011. Žalobce následně proto změnil své tvrzení a uvedl, že k těmto pracím v roce 2011 nedošlo, že byly provedeny v roce 2012, toto žalobce ani v žalobě nepopřel.
25. Právě z tohoto důvodu nemohla být ani věrohodná svědecká výpověď pana P., který ve své svědecké výpovědi ze dne 7. 5. 2015 uvedl, že nebezpečný odpad vzniklý při bouracích pracích na objektu vrátnice odvezl jeho syn, navíc při místním šetření dne 29. 1. 2015 na skládce v Třebovicích tento údaj potvrzen nebyl. Žalobce se snaží v žalobě „zvěrohodnit“ tuto svědeckou výpověď, nemohl však odstranit výše zmíněné pochybnosti, ze kterých nevyplývá žádná nepochybná skutečnost o provedení zmíněných prací ve zmíněném období. Například žalobce se vůbec ani v žalobě nevyjadřuje ke zmíněným snímkům objektu vrátnice pořízené správcem daně, vůbec nereaguje na skutková zjištění z místního šetření ze dne 22. 10. 2014. Žalobce opětovně pouze „vytrhává“ dílčí zjištění a závěry správce daně a žalovaného, přičemž tato sama o sobě nebyla důvodem pro neuznání těchto nákladů správcem daně (navíc při místním šetření na skládce v Třebovicích dne 21. 5. 2015 bylo zjištěno, že za STAVBY ECH nebyl uložen v roce 2011 žádný odpad). Pokud syn pana P., A. P., něco za STAVBY Ech na skládku ukládal, tak se jednalo pouze o tvrzení žalobce a pouze se jednalo o jeho domněnku (rozhodující je to, co v daném případě bylo uvedeno v příslušném dokladu, tedy že za vlastníka odpadu ukládaného na skládce A. P. tento uvedl sám sebe, nikoliv STAVBY Ech a je nerozhodné, z jakého důvodu „tento údaj“ byl přeškrtnut). V každém případě však otázka, zda se jednalo o odpad z objektu vrátnice, nebyla stěžejní, když o důvodných pochybnostech, nevyvrácených žalobcem svědčí další skutková zjištění správce daně (viz výše), dále v podrobnostech Zpráva o daňové kontrole - bod A, strana 10 a žalované rozhodnutí - strana 69 a násl. Navíc žalobce vedle faktur nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky o provedení prací, např. stavební deník, žádnou vypovídací schopnost nemělo ani žalobcem předložené obecné vyjádření společnosti DATOP (což žalobce ani v žalobě nenapadl). V dané věci zmíněné skutečnosti, zejména výpověď pana P., který měl dle žalobce potvrdit provedení prací, byly nevěrohodné, přičemž tuto nevěrohodnost potvrdila další skutková zjištění správce daně (viz výše), proto již bylo nadbytečné provádět další, žalobcem navrhované výsledky, kdy

žalobce nebyl schopen ani konkrétně v daňovém řízení vymezit rozsah, způsob a časové provedení jednotlivých prací, navíc k tomu nedoložil ani stavební deník. Proto již bylo nadbytečné provádět další výsledky, když ty nemohly mít vyšší důkazní sílu než svědecká výpověď (nevěrohodná) pana P. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno, které nemůže, jak se zřejmě domnívá v žalobě, přenášet na správce daně, přičemž v podstatě pouze v průběhu daňového řízení a v žalobě uváděl jen určité „indicie“ o vynaložených nákladech, které však nemohly vést k závěru o tom, že důkazní břemeno jako daňový subjekt v daňovém řízení žalobce unesl. Žalovaný se pak podrobně vypořádal s odvolacími námitkami, které v podstatě žalobce zopakoval i v žalobě, když se snažil zpochybnit závěry žalovaného. Tyto závěry však považuje krajský soud za zcela logické, podpořené odpovídajícími podklady. Například k námitkám žalobce, které se týkaly přijatých faktur od společnosti DATOP s.r.o. a dále týkající se důkazní hodnoty snímku nákladního automobilu, který stál v areálu, kde se vrátnice nachází, když se mělo dle žalobce jednat o vozidlo zmíněného dodavatele STAVBY ECH s.r.o., žalovaný uvedl přesvědčivou argumentaci v bodech 51 a 52 žalovaného rozhodnutí, na kterou soud v podrobnostech odkazuje a kterou žalobce ani v žalobě nenapadl žádnou věcnou námitkou.

26. Krajský soud se shoduje se závěrem žalovaného, že se žalobci nepodařilo transparentně prokázat, že skutečnosti jím tvrzené proběhly tak, jak je na dokladech deklarováno, a to, co do časového rámce, tak rozsahu provedených prací.
27. K námitce žalobce, která se týkala jeho návrhu na vyslechnutí pracovníků u dodavatele STAVBY ECH s.r.o. (P. Š., J. M. a Z. P.) soud poukazuje na správný závěr žalovaného, který vycházel ze skutečnosti, že rozhodující význam měla výpověď svědka P., který měl práce v areálu skladu ve Svitavách v předmětném období osobně řídit a kontrolovat a který vystavoval faktury za STAVBY ECH s.r.o., když žalovaný uvedl, že *„nelze důvodně předpokládat, že by mohly mít svědecké výpovědi jeho zaměstnanců vyšší důkazní hodnotu a váhu, než svědecká výpověď pana P.“*. Stejný závěr se týká i navrhované svědecké výpovědi jednatele společnosti DATOP s.r.o. L. D.
28. Mylné je i tvrzení žalobce, o tom, že *„pokud správce daně tvrdí, že práce neprovedl žalobcem tvrzený dodavatel, pak by měl mít nějaké důkazní prostředky o tom, že práce provedl někdo jiný.“* Právě toto tvrzení žalobce svědčí o nedostatečném pochopení právní úpravy důkazního břemene na straně žalobce. Není to správce daně a žalovaný, kteří by měli povinnost v případě vzniklých pochybností samy dohledávat, kdo konkrétně práce provedl, a naopak je to daňový subjekt, který plně nese důkazní břemeno, které v daném případě žalobce neunesl.
29. Žalobce rovněž poukázal na čestné prohlášení skladníka žalobce pana S., který si, jak tvrdil žalobce, *„s odstupem času nevzpomíná na název dodavatele, ale vzpomíná si na jméno pana P., se kterým se v té době často setkával.“* Takové prohlášení nemá žádnou důkazní hodnotu, k jeho významu se obsáhle vyjádřil i žalovaný v bodu 57. Zejména lze souhlasit s názorem žalovaného uvedeným v této části žalovaného rozhodnutí, že *„daňový řád jednoznačně vymezuje, které listiny jsou listiny veřejné, a u kterých platí premisa pravdivosti tvrzení, jež obsahují. Veškeré ostatní listiny je nutné brát tak, že tvrzení v nich obsažené je nutné prokázat a k tomu však ze strany daňového subjektu nedošlo a nebylo tedy prokázáno, že došlo k poskytnutí služeb deklarovaným dodavatelem. Jak již bylo konstatováno výše, odvolatel relevantní vysvětlení nepodal a chtěl nést důkazní břemeno pouze svědeckou výpovědí. Správce daně si vyhledávací činností opatřil důkazní prostředky, kterými odůvodnil k DDP o 2011 nadbytečnost tohoto úkonu, čímž správce daně beze sporu učinil veškeré úkony pro zjištění*

skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu), které odvolatel ani řádně nerefletoval. Z předmětného prohlášení opětovně vyplývají další nesrovnalosti, které nekorespondují ani s tvrzením odvolatele pana P. (43), ani pana S. (9), neboť pan S. v tomto prohlášení uvedl, že „jámu po vyjmutí nádrží zasypávaly sutí nákladní automobily (předmětem kontroly na DDP o 2011) a poté ti stejní lidé začali provádět opravu vrátnice“.

30. *Svěddecká výpověď pana S. č.j. 1418370/16/2809-60563-607355 ze dne 19.8.2016 byla provedena za účelem ověření likvidace mazutového hospodářství. Pan S. měl předmětné jámy zavážet sám a rozhodně se nepodílel na rekonstrukci vrátnice. Jedná se tak o další nové tvrzení, které rozšiřuje paletu pochybností. Pan S. v prohlášení zmiňuje pouze pana P., sám konstatuje, že si jméno společnosti nepamatuje a jediný automobil, který uvedl, byla tmavá limuzína. Nadto sklady se zbožím se nacházejí v jiné části areálu než mazutové hospodářství a objekt vrátnice. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že správce daně odůvodnil nadbytečnost tohoto požadovaného důkazního prostředku a odvolací orgán se s tímto závěrem správce daně ztotožnil.“*
31. V žalobě pak pouze žalobce opětovně opakuje svá tvrzení z odvolacího řízení, aniž by proti zcela jasným a položeným závěrům žalovaného vznesl právně relevantní námitky. Úkolem soudu ve správním soudnictví není hledat argumenty proti těmto závěrům žalovaného, kterým byly vyvráceny odvolací námitky žalobce, naopak je povinností žalobce, aby tyto závěry žalobními námitkami zpochybnil (k tomu viz výše úvodní úvahy soudu).
32. K unesení důkazního břemene nestačí jen tvrzení daňového subjektu o tom, že byla uskutečněna deklarovaná plnění, toto tvrzení musí daňový subjekt jednoznačně prokázat. Skutečnost, že daňový subjekt pouze tvrdí to, že práce byly provedeny, tak to samo o sobě nevede k uznatelnosti jím uplatněného výdaje. Musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat (srov. rozsudek NSS ze dne 28.12.2011, č.j. 8 Afs 39/2011-109).
33. A právě tak tomu bylo v projednávaném případě, proto musel krajský soud žalobu zamítnout jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
34. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému toto právo podle obsahu spisu nevzniklo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 18. prosince 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu